



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 74/29-01-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008).
4. Την με αριθμό /..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο...., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008).**
5. Την Έκθεση Υποβολής Απόψεων της Δ.Ο.Υ., επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής,

με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «..... του» με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /..... προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο.... **συνολικό ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 193.180,99 €** για τη **διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)**, βάσει **εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων**, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), επειδή υπέπεσε στις παραβάσεις της **έκδοσης πενήντα οχτώ (58) εικονικών φορολογικών στοιχείων [πενήντα τρία (53) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) και πέντε (5) Τιμολόγια Πώλησης (Τ.Π.)]** για **ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 373.256,35 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 70.918,71 €**, προς διάφορους επιτηδευματίες, με φερόμενες υπηρεσίες στα Τ.Π.Υ. τα διάφορα τεχνικά έργα και εν γένει χωματοεργασίες, όπως εκσκαφές, διαμορφώσεις χώρων, φορτοεκφορτώσεις, διαστρώσεις και μεταφορές μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών και άλατος, με την χρήση των κατάλληλων μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων και με φερόμενες πωλήσεις στα Τ.Π. την άμμο, τα αμμοχάλικα, τα μπαζοχάλικα και το ασφαλτόμιγμα.

... προσφεύγο...., με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προσαλλόμενης Πράξης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και την ακύρωση – διαγραφή αυτής, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Κατά την χρονική περίοδο από 08/11/2007 έως 31/12/2012, ο πεθερός τ... προσφεύγο.... του με Α.Φ.Μ.:, ο οποίος για την εν λόγω χρονική περίοδο ασκούσε την επαγγελματική δραστηριότητα του «εργολάβου εκσκαφών με μηχανικά μέσα», είχε παραχωρήσει δωρεάν στ...ν προσφεύγο... την χρήση μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων που ανήκαν στην πλήρη κυριότητά του.

β)

Με βάση τους λόγους που αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., με τους οποίους στοιχειοθετείται η παράβαση της έκδοσης των πενήντα οκτώ (58) εικονικών τιμολογίων, δεν μπορεί να αποδειχτεί ότι οι εν λόγω συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους.

γ)

Για τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων της έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων απαιτείται πλήρης απόδειξη και όχι απλώς πιθανολογία των παραβάσεων αυτών, καθώς, επίσης, η φορολογική Αρχή που φέρει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι εικονικές, αντίθετα αποδείχτηκε ότι έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι συναλλαγές.

δ)

Απαραίτητο εκ του νόμου στοιχείο ως αναγκαία προϋπόθεση για την επιβολή φόρου ή προστίμου είναι η συνδρομή της εικονικότητας της συναλλαγής, η εικονικότητα, δε, θα πρέπει να αποδεικνύεται πλήρως από την φορολογική Αρχή. Ειδικότερα, όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, θα

πρέπει να επισημανθεί ότι η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, λόγω του ότι, κατά την πάγια νομολογία, «*όταν τα πρόσωπα είναι φορολογικώς υπαρκτά, η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων*».

ε)

Η προσβαλλόμενη Πράξη είναι ακυρωτέα ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη και εσφαλμένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, «*Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση. ».*

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, ή έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. »*, με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:*

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β)

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως

προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)
.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000,00) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000,00) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880,00 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων, εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Τα ποσοστά και ποσά για τα δεδομένα του οικείου οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) τ... προσφεύγο.... είναι υπέρ-πολλαπλάσια των αντίστοιχων ποσοστών και ποσών που ορίζονται με τις παραπάνω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:

α)
.....».

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Π.Δ.99/1977 (Κ.Φ.Σ.), σύμφωνα με την οποία κανένα έσοδο δεν αναγνωριζόταν εάν δεν είχε εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ 117/2013) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.» ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο

φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008, δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στον φόρο, αναφορικά με την φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στην φορολογία Εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με τον φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,**
β) ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα βιβλία είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

- α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,**
β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένα μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

- α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.**
β) ».

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε

συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», **πλην, όμως, ... προσφεύγ.... δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο** για την επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή από την οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάπραξη των παραβάσεων της έκδοσης των εικονικών τιμολογίων. Η φορολογική Αρχή, κατά την έκδοση της οικείας Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αυθαίρετα συμπεράσματα και υποθέσεις, αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στ...v προσφεύγο... όσο και στις λήπτριες επιχειρήσεις και αφού έλαβε υπόψη πλήθος αποδεικτικών στοιχείων κατέληξε τεκμηριωμένα στη διαπίστωση της εικονικότητας των υπό κρίση εκδοθέντων τιμολογίων.

Επειδή ... προσφεύγ.... **ουδέποτε** ανταποκρίθηκε σε δύο (2) διαδοχικές Προσκλήσεις που τ... είχε επιδώσει ο έλεγχος τον Ιανουάριο του 2013 και τον Φεβρουάριο του 2013 για προσκόμιση, μεταξύ άλλων, του θεωρημένου Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, πέντε (5) θεωρημένων στελεχών Τ.Π.Υ., δέκα (10) θεωρημένων στελεχών Δελτίων Αποστολής (Δ.Α.), των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών στη διαχειριστική περίοδο 2008, φορολογικών στοιχείων κτήσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ιδιωτικών συμφωνητικών μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για μισθώματα μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, φωτοαντιγράφων αδειών κυκλοφορίας μηχανημάτων έργων, φωτοαντιγράφων επαγγελματικής άδειας χειριστή μηχανημάτων έργων και οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων, μισθοδοτικών καταστάσεων Ι.Κ.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 2008 και τραπεζικών εγγράφων από τα οποία να προκύπτουν εισπράξεις χρηματικών ποσών από έργα που εκτέλεσε στη διαχειριστική περίοδο 2008, δήλωσε δε ... προσφεύγ.... στον έλεγχο ότι τα βιβλία και στοιχεία τ... βρίσκονταν στο γραφείο του λογιστή τ..., ο οποίος **ουδέποτε** ανταποκρίθηκε στην επιδοθείσα τον Φεβρουάριο του 2013 Πρόσκληση για προσκόμιση των παραπάνω αναφερόμενων. Επιπλέον, ... προσφεύγ.... υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ./..... Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 του Ν.1599/1986), αναφορικά με τη δεύτερη χρονικά Πρόσκληση, με την οποία δήλωσε ότι είχε απολέσει το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία που είχαν ζητηθεί με τη δεύτερη Πρόσκληση. Κατά συνέπεια, **επειδή** ... προσφεύγ.... και ο λογιστής τ... **ουδέποτε** ανταποκρίθηκαν στις τρεις (3) προαναφερθείσες επιδοθείσες Προσκλήσεις και **επειδή** ... προσφεύγ.... με την προαναφερθείσα Υ.Δ. (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) δήλωσε, τελικά, την απώλεια του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων και των φορολογικών στοιχείων που είχαν ζητηθεί με τη δεύτερη Πρόσκληση, **ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε και δεν έλαβε υπόψη τον Φ.Π.Α. των δηλωθέντων εισροών [αγορών και εξόδων (δαπανών)].**

Επειδή ... προσφεύγ.... **ουδέποτε** υπήρξε κάτοχος μηχανήματος έργου και φορτηγού αυτοκινήτου, σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας, **ουδέποτε** συνέταξε με επιτηδευματίες ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων

και φορτηγών αυτοκινήτων **ούτε** έλαβε φορολογικά στοιχεία για μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων έργων ή φορτηγών αυτοκινήτων, **ουδέποτε** υπήρξε κάτοχος άδειας χειρισμού μηχανήματος έργου και επαγγελματικής άδειας οδήγησης φορτηγού αυτοκινήτου, σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης, Τμήμα Επαγγέλματος της Περιφερειακής Ενότητας, **ουδέποτε** απασχόλησε προσωπικό, σύμφωνα με τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. και με σχετικό έγγραφο του υποκαταστήματος του Ι.Κ.Α. και **ουδέποτε** προσκόμισε στοιχεία για διευκόλυνση του ελέγχου.

Επειδή ... προσφεύγ.... δεν διέθετε την κατάλληλη επαγγελματική εκπαίδευση, την απαραίτητη και απαιτούμενη εμπειρία και τον υλικοτεχνικό εξοπλισμό, δεν πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες πρώτων και βοηθητικών υλών, καυσίμων, λιπαντικών και ανταλλακτικών, δεν μίσθωσε τις υπηρεσίες εξειδικευμένου προσωπικού (μηχανικοί, εργοδηγοί, χειριστές μηχανημάτων, οδηγοί και εργάτες) και, εντούτοις, φέρεται να ολοκλήρωσε μεγάλης έκτασης και προϋπολογισμού τεχνικά έργα, η εκτέλεση των οποίων απαιτούσε τη συνδρομή των παραπάνω προϋποθέσεων.

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο.... ότι, κατά την χρονική περίοδο από 08/11/2007 έως 31/12/2012, ο πεθερός τ... του με Α.Φ.Μ.:, ο οποίος για την εν λόγω χρονική περίοδο ασκούσε την επαγγελματική δραστηριότητα του «εργολάβου εκσκαφών με μηχανικά μέσα», τ... είχε παραχωρήσει δωρεάν την χρήση μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων που ανήκαν στην πλήρη κυριότητά του, διότι **ο ισχυρισμός αυτός δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο, αφού μεταξύ πεθερού και προσφεύγο.... δεν υπήρξε καμία σχετική σύμβαση που να κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..**

Επειδή από όλα τα προαναφερθέντα αποδεικνύεται ότι ... προσφεύγ.... δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις αναγραφόμενες συναλλαγές στα πενήντα οκτώ (58) εκδοθέντα και επίδικα τιμολόγια και, συνεπώς, αυτά απεικονίζουν εικονικές – ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή σε αρκετά από τα χειρόγραφα εκδοθέντα επίδικα τιμολόγια η περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας και των πωληθέντων αγαθών είναι **ελλιπής** και **γενικόλογη**, ο δε γραφικός χαρακτήρας είναι διαφορετικός από τιμολόγιο σε τιμολόγιο.

Επειδή ... προσφεύγ.... συνέταξε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το οικείο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δηλώνοντας μικρότερα φορολογητέα έσοδα από τα πραγματικά και μεγαλύτερες αγορές και εκπιπτόμενες δαπάνες από τις πραγματικές, προκειμένου να φοροδιαφύγει στις αντίστοιχες φορολογίες. Συγκεκριμένα, στην υποβληθείσα Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας διαχειριστικής περιόδου 2008 δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές 56.032,68 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 19% 10.646,21 € και φορολογητέες εισροές 54.556,03 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 10.365,64 € και, συνεπώς, αποδόθηκε στο Δημόσιο ποσό Φ.Π.Α. 280,57 € (10.646,21 € – 10.365,64 € = 280,57 €), από αυτό, δε, αποδεικνύεται ότι προκειμένου ... προσφεύγ.... να φαίνεται συνεπής στις υποχρεώσεις τ... προς το Δημόσιο, υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις με εικονικά ποσά, φροντίζοντας, ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ίσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μην ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ή εκατοντάδες ευρώ.

Επειδή ... προσφεύγ.... υπήρξε **κατά συρροή** εκδότης... **εικονικών τιμολογίων επί έξι (6) συναπτές διαχειριστικές περιόδους, δηλαδή από το 2007 έως το 2012**, όπως αποδεικνύεται από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., ο δε **επιδιωκόμενος σκοπός τ... ήταν η εκούσια και συστηματική φοροδιαφυγή στην φορολογία Εισοδήματος και τον Φ.Π.Α.**, δεδομένου ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις του οικείου οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέες εκροές με Φ.Π.Α. 19% **μόνον** 56.032,68 €, σε αντίθεση με τη συνολική καθαρή αξία των πενήντα οκτώ (58) εκδοθέντων επίδικων τιμολογίων που ήταν 373.256,35 €.

Επειδή ... προσφεύγ.... **δεν υπέβαλε** Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] για το ημερολογιακό έτος 2008, σε αντίθεση με τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις από τρίτους επιτηδευματίες για το ίδιο

ημερολογιακό έτος, από τις οποίες προκύπτει ότι ... προσφεύγ.... πραγματοποιήσε αγορές και δαπάνες συνολικού ποσού **μόνο** 3.408,81 € και πωλήσεις – εκροές συνολικού ποσού 358.256,35 €.

Επειδή ... προσφεύγ.... υπέπεσε στην οικεία διαχειριστική περίοδο 2008 στο φορολογικό αδίκημα της έκδοσης πενήντα οκτώ (58) εικονικών τιμολογίων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 373.256,35 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 70.918,71 € για υποτιθέμενη παροχή υπηρεσιών που αφορούσε σε διάφορα τεχνικά έργα και εν γένει χωματουργικές εργασίες, όπως εκσκαφές, διαμορφώσεις χώρων, φορτοεκφορτώσεις, διαστρώσεις και μεταφορές μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών και άλατος, με την χρήση των κατάλληλων μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων και για υποτιθέμενες πωλήσεις άμμου, αμμοχάλικων, μπαζοχάλικων και ασφαλτομίγματος, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφος 1 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 9 παράγραφοι από 1 έως 3 και άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στ...ν προσφεύγο... για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2008 διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της έκδοσης των πενήντα οκτώ (58) επίδικων εικονικών τιμολογίων. Για τον λόγο αυτόν, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην οικεία προαναφερθείσα Έκθεση, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)

Η με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο..., ως ακολούθως (τα ποσά σε €):

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ
Αξία φορολογητέων εκροών (19%)	56.032,68	463.632,15	463.632,15
Αξία φορολογητέων εισροών (19%)	54.556,03	—	—
Φόρος εκροών (19%)	10.646,21	88.090,11	88.090,11
Φόρος εισροών (19%)	10.365,64	—	—
Πληρωμές στο Δημόσιο με τις Περιοδικές Δηλώσεις	280,57	280,57	280,57
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	87.809,54	87.809,54
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%)	—	105.371,45	105.371,45
Συνολικό καταλογισθέν ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου	—	193.180,99	193.180,99

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).